

# METODICKÝ PŘÍSTUP K LESNICKÝM AUDITŮM NA BÁZI POŽADAVKŮ AUDITORSKÝCH PŘEDPISŮ STATUTÁRNÍCH AUDITŮ

## METHODOLOGICAL APPROACH TO FORESTRY AUDITS REQUIREMENTS BASED ON STATUTORY AUDITS OF AUDIT REGULATION

DALIBOR ŠAFAŘÍK ✉ - PETRA HLAVÁČKOVÁ

Mendelova univerzita v Brně, Lesnická a dřevařská fakulta, Zemědělská 3, CZ - 613 00 Brno

✉ e-mail: dalibor.safarik@mendelu.cz

### ABSTRACT

Audit is a term indicating the review of a set of activities, information and data aimed at verifying their validity and reliability. In a forest management context, audit is focused on specified management levels, economic record keeping and reporting while respecting the particularities of forestry and forest production. In this sense, no methodological unity exists in the forest management audit area. The paper aims to unify the methodological approach to forest audits in the form of assurance engagements, while respecting audit regulation requirements. Further, specific auditor risks to do with making sure audit requirements are fulfilled will be identified. Input materials for the analysis consist of the Code of Ethics for Auditors and Accounting Experts and the New European Union Forest Strategy: for Forests and Forest-Based Sectors. Further, legislative regulations, international standards, technical documents and audit norms were used, along with quality management documents and assurance engagements. The simple comparison method was used for the analysis. The results show that if specialized sector assurance engagement for forest management is carried out with methodological support and standards, their objectives and mission will be fulfilled.

**Klíčová slova:** audit, ověřovací zakázka, trvale udržitelné hospodaření v lesích, mezinárodní auditorské standardy

**Key words:** audit, assurance engagement, sustainable forest management, international standards on auditing

### ÚVOD

Prapůvod auditorské činnosti lze nalézt již ve starém Egyptě, kde bylo požadováno, aby o daňových příjmech referovali vždy dva nezávislí úředníci. Také římscí vládci již ve třetím století př. n. l. mívali ve zvyku určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali vedení hospodářské evidence (účetnictví) ve všech provinciích, a to opět s požadavkem nezávislé kontroly a referování. Odtud patrně pochází i slovo audit, což z latinského *auditus* (slyšení) znamená úřední přezkoumání a zhodnocení dokumentů, zejména účtů, nezávislou osobou. V daleko pozdějším období přispěla k vývoji moderní auditorské profese potřeba ochrany práv vlastníků kapitálových (akciových) společností (SEDLÁČEK 2001).

Posláním auditu v obecné rovině je vyjádřit názor nezávislé a kvalifikované osoby na věrohodnost určitých vykazovaných stavů a jevů převážně hospodářského charakteru s primárním cílem zvýšit věrohodnost informací o těchto stavech a jevech. Za odvozený cíl auditu se považuje jeho morální a preventivní působení proti vzniku možných chyb a podvodů a také poradenská funkce. Jak uvádí SEDLÁČEK (2001), lze ve vývoji novodobé auditorské profese identifikovat vývoj od přístupu na dobrovolné bázi (Británie; Companies Act 1858) přes rozšiřování pravomocí auditorů (USA 1934, Francie 1935) až k povinnému vyžadování auditů (poprvé v Británii; Companies Act 1900) a výraznou snahu respektování evropských direktiv od 80. let 20. století, jako např. *International Accounting Standards* (IAS), resp. novější

varianta *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Rovněž přístup k pojetí zobrazení stavů a jevů a úrovně informací se mění od pojetí „pravdivé a bezchybné“ na „pravdivé a věrné“ (SEDLÁČEK 2001), což značí, že větší důraz je kladen na pravdivé a reálné zobrazení než na naprostou bezchybnost. Tyto informace vytvářejí v širším slova smyslu premisu začlenění auditorských postupů i do metodik evaluací programů a/nebo lesnických politik (WEISS 2000; BISANG, ZIMMERMANN 2006).

Audit v podmínkách lesního hospodářství je oborově specifickou činností, a to i u statutárního auditu, vymezeného zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech v platném znění. U lesních majetků různých vlastnických struktur a organizací může vyvstat potřeba širšího a komplexnějšího ověření – nad rámec statutárního auditu, tj. ověření a zhodnocení stavu a vývoje lesa a souvisejících ekonomických jevů a skutečností u příslušné organizace vyvíjející lesnickou činnost (KUPČÁK et al. 2009; ŠAFAŘÍK et al. 2012, 2014). Jedná se o organizace různých právních forem působících v rozličných přírodních a dalších podmínkách regionálních disparit, zejména však zvláštnostech lesa jako takového. Audit v podmínkách lesního hospodářství je zaměřen na specifikované oblasti úrovně hospodaření, hospodářské evidence a reportingu v pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS s nezbytným přihlédnutím a respektováním zvláštností lesnictví a lesní výroby, jak uvádí např. ČERMÁKOVÁ (2013).

Jelikož v tomto směru panuje v odborné lesnické praxi značná metodická nejednotnost, je cílem tohoto příspěvku snaha o zpřesnění metodického přístupu k provádění komplexních lesnických auditů charakteru ověřovacích zakázek v lesním hospodářství na bázi požadavků auditorůských předpisů statutárních auditů a identifikace specifických auditorůských rizik pro zajištění splnění požadavků, které jsou na výkon auditorůské činnosti kladeny.

## MATERIÁL A METODIKA

Vstupními materiály pro analýzu celé problematiky jsou Etický kodex pro auditory a účetní znalce (dále jen „Kodex“) přijatý Komorou auditorů České republiky – účinný od 1. 1. 2011 (KA ČR 2011), zejména část A, uvádějící základní principy etického chování a vymezující koncepční rámec činnosti auditora/účetního znalce, část B sekce 291, vymezující koncepční rámec nezávislosti při ostatních ověřovacích zakázkách a Nová strategie EU v oblasti lesnictví: pro lesy a odvětví založená na lesnictví (dále jen „Strategie“) definující mimo jiné udržitelné obhospodařování lesů (COM (2013) 659 final).

Lesnictví se svým charakterem výrazně odlišuje od ostatních odvětví národního hospodářství. Jeho úkolem není pouze produkce dřeva, ale také péče o lesy jako základní složku životního prostředí, a to v souladu s požadavky udržitelného obhospodařování lesů, což zakládá možnost formulací širokého spektra kritérií používaných v ostatních ověřovacích auditorůských zakázkách, minimálně však v úrovni kritérií udržitelného hospodaření v lesích, poprvé definovaných Ministerskou konferencí o ochraně lesů v Evropě, Helsinky 1993 (COM (2013) 659 final).

Ačkoliv je lesnický audit, a to i v úrovni interního auditu, prováděn dobrovolně na základě požadavků vlastníka či správce lesního majetku, metodika a postupy nejsou legislativně upraveny, je nutné pro zajištění splnění obecných cílů auditu respektovat auditorůské předpisy, kontrolu kvality a přiměřeně používat mezinárodní auditorůské standardy (ISA), mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC) a mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE). Pokud nejsou uvedené předpisy a metodické opory v kterémkoliv auditu či ostatní ověřovací zakázce a související službě použity, lze zprávu z auditu, resp. ověřovací zakázky a další související dokumenty označit z hlediska splnění obecných cílů auditu za nevhodné a zpochybnitelné, na což upozorňují např. CĂLEAN, BUZĂU (2011). Dalšími analyzovanými předpisy a normativními dokumenty jsou:

- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů v platném znění vymezující pro účely analýzy pojmy a výkon auditorůské činnosti (dále jen „Zákon“),
- mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 vymezující etické požadavky, požadavky na řízení kvality, přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu, dohodnutí podmínek, plánování a provádění zakázky, využívání práce experta, získávání důkazních informací, dokumentaci, vypracování zprávy o ověření a další povinnosti týkající se reportování, a to pro ověřovací zakázky, které nejsou audity ani prověrkami historických finančních informací s účinností k 1. 1. 2005,
- technický dokument CFCS 1003:2011 – Kritéria a indikátory trvalé udržitelného hospodaření v lesích (CFCS 2011a),
- technický dokument CFCS 1004:2011 – Požadavky na provádění auditů a na akreditaci certifikačních orgánů provádějících certifikaci lesů (CFCS 2011b),
- komentované vydání normy ČSN EN ISO 19011:2012 (HNÁTEK et al. 2012).

Pro analýzu byla zvolena prostá komparace požadavků vymezených materiálů s požadavky kladenými na lesnické audity vymezenými

v úvodu. Metoda prosté komparace zde obsahuje čtyři základní techniky:

- 1) definice objektu komparace – lesnický audit a/nebo ověřovací zakázka v lesním hospodářství,
- 2) určení cíle komparace – popis auditorůského rizika a metodická podpora,
- 3) typ zakázky, stanovení kritérií ve vazbě na formulaci závěru,
- 4) vymezení vztahu časové platnosti metodické podpory.

## VÝSLEDKY A DISKUSE

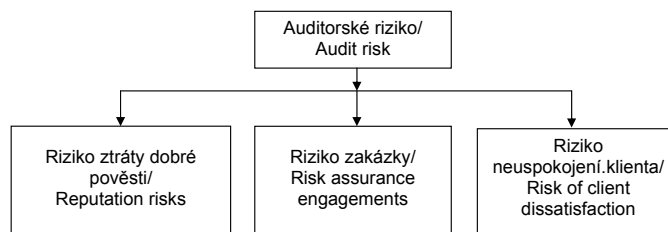
Základním znakem auditorůské profese je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu, což na osoby označované a/nebo označující se za auditory klade základní principiální požadavek dodržovat Kodex. Pokud nemůže auditor/účetní znalec z jiných zákonných důvodů některá ustanovení Kodexu dodržovat, musí zajistit kompatibilitu se všemi jeho ostatními částmi (Kodex, sekce 100.1, s. 5).

### Definice objektu lesnického auditu

Pokud bude při definování objektu komparace důsledně respektována nomenklaturní systematika auditorůských předpisů, zejména Zákona, Kodexu – sekce 291 a ISAE 3000, nejedná se o audit, ale o ověřovací zakázku. Podle ISAE 3000 je ověřovací zakázkou takový výkon poskytnutý auditorem, účetním znalcem a přízvaným expertem (dále jen „odborník“), který není auditem účetní závěrky ani prověrkou historických finančních informací upravených Zákonem, ISA nebo mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE). Jak uvádí Kodex – sekce 291.2 a 291.12, je cílem ověřovací zakázky zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně výsledků hodnocení či oceňování předmětu ověřování vůči vymezeným kritériím. Základním předpokladem je, že ověřované výsledky, resp. informace jsou hospodářského charakteru, v tomto případě lesního hospodářství. Spektrum předpokládaných uživatelů (jiných než je odpovědná osoba) je velmi široké: od státní správy lesů, zakladatelů státních lesních podniků, zástupců územně samosprávných celků (ÚSC) coby zakladatelů, resp. společníků komunálních lesních podniků, vlastníků obchodních korporací soukromých lesních podniků přes odborné vzdělávací a výzkumné instituce zabývající se lesním hospodářstvím a lesnickou politikou, až po odbornou veřejnost a orgány Evropské unie (např. DG AGRI – Generální ředitelství Evropské komise pro zemědělství a rozvoj venkova, do jehož kompetencí spadá i politika lesních zdrojů).

### Identifikace auditorůského rizika a metodická podpora

Tak jako při kterémkoliv auditorůském výkonu, i při ověřovací zakázce musí odborník posuzovat a eliminovat auditorůské riziko. Auditorůské riziko se obecně skládá ze tří komponent, viz obr. 1, přičemž riziko



Obr. 1.

Posouzení auditorůského rizika

Fig. 1.

Audit risk assessment

ztráty dobré pověsti odborníka primárně vzniká nerespektováním základních principů obsažených v části A Kodexu, a to: integrity, objektivitu, odborné způsobilosti a řádné péče, důvěrného charakteru ověřovaných informací a profesionálního jednání. Příkladem pro tuto komponentu auditorského rizika ve vazbě na analyzovanou problematiku lze nalézt mnoho, např. jako zástupce principů objektivitu lze uvést použití nevhodných důkazních informací, které jsou ve zprávě použity jako komparativní etalon. Požadavkem na tyto informace je naprostá věrohodnost a ověřitelnost z důvodu zabránění spekulativního zneužití výkladu zprávy a závěrů, např. informace zveřejňované Českým statistickým úřadem, data EUROSTAT, resortní statistika Ministerstva zemědělství apod. Riziko neuspokojení klienta vzniká při nedostatečném plánování a dohodnutí podmínek ověřovací zakázky. Příkladem může být příslib odborníka klientovi, spočívající v posouzení úrovně správy lesního majetku v souladu s koncepcí hospodaření, aniž by si při plánování zakázky ověřil, zda je koncepce k dispozici či zda má odpovídající časovou a obsahovou platnost. Nejdůležitější ustanovení k posouzení této komponenty auditorského rizika je uvedeno v odstavci 7, úvodu ISAE 3000: odborník smí přijmout ověřovací zakázku (resp. pokračuje v jejím provádění) pouze v případě, že za předmět zakázky odpovídá jiná strana, než jsou předpokládání uživatele nebo odborník sám. Příkladem může být posouzení úrovně hospodaření s lesním majetkem na základě kritéria rentability v případě, že některý z předpokládaných uživatelů má možnost přímo ovlivňovat výši zisku. Tehdy musí odborník před přijetím, resp. pokračováním zakázky na tuto skutečnost písemně upozornit a požadovat uznání odpovědnosti, že příslušný vztah existuje a stává se tak základem pro jednotné chápání odpovědnosti každé ze stran. Poslední, ovšem významově nejobsáhlejší a nedůležitější komponentou auditorského rizika je riziko zakázky. Riziko ověřovací zakázky v zásadě spočívá v nastavení přiměřenosti kritérií používaných pro hodnocení nebo měření předmětu zakázky. Vzhledem k možnostem nastavení širokého spektra kritérií ověřovacích zakázek lze jako metodickou podporu beze zbytku využít sekci 291 Kodexu a ISAE 3000, a to pro vymezení částí ověřovací zakázky v oblastech:

1. etických požadavků na odborníka a řízení kvality auditorského výkonu,
2. dohodnutí podmínek zakázky, přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu včetně poskytování potřebné součinnosti a výměny dokumentů,
3. plánování a provádění zakázky, složení auditorského týmu a využití práce experta,
4. typu ověřovací zakázky, formulace kritérií, získávání důkazních a srovnávacích informací zejména s důrazem na jejich věrohodnost,
5. posuzování událostí po datu účetní závěrky nebo jiného hospodářsky významného termínu (např. konec platnosti lesního hospodářského plánu – LHP),

6. dokumentace, vypracování zprávy o ověření včetně závěrů,
7. dalších povinností týkající se zveřejnění a reportování.

Oba dokumenty jsou veřejně k dispozici na webových stránkách Komory auditorů České republiky (KA ČR) v autorizované verzi. Není bezpodmínečně nutné využívat jako podpůrné metodické materiály technický dokument CFCS1004:2011 a normu ČSN EN 19011:2012, jelikož tyto dokumenty již mají požadavky Kodexu a ISAE 3000 v sobě zahrnuté a upraveny dle zaměření. Výjimkou je pouze použití technického dokumentu CFCS 1003:2011 při posuzování kritérií a indikátorů trvale udržitelného hospodaření v lesích.

Za klíčové riziko ověřovacích zakázek v lesním hospodářství lze označit existenci, resp. neexistenci koncepce hospodaření s lesním majetkem. Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon) v platném znění dává vlastníku, resp. odbornému lesnímu hospodáři relativně velký prostor pro individuální, subjektivně preferovaný a motivovaný přístup k lesnímu majetku. Implicitním a do jisté míry obligatorním vyjádřením koncepce hospodaření je lesní hospodářský plán (LHP). To nevyklučuje, ale spíše předpokládá vypracování koncepční nastavby LHP, konkretizující věcný a časový průběh a realizace dalších aktivit, které LHP neuvažuje. Jedním ze základních vodítek k tvorbě koncepcí jsou kritéria a indikátory trvale udržitelného hospodaření v lesích.

#### Typ zakázky, stanovení kritérií

Při dohodnutí podmínek a před nastavením kritérií, pomocí nichž je prováděno hodnocení nebo oceňování předmětu ověřovací zakázky, je nezbytné zvolit typ zakázky, viz tab. 1. Nastavení kritérií a závěry v hodnotící zprávě se liší podle toho, zda se jedná o zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázku poskytující omezenou jistotu, přičemž kritérium ujištění je vždy určující (ISAE 3000, s. 13–16).

V případě zakázky poskytující přiměřenou jistotu má formulace závěru pozitivní formu, např.: „Podle našeho názoru na základě předem stanovených kritérií XYZ a při splnění kritérií a indikátorů trvale udržitelného hospodaření v lesích odpovídá dosahovaná úroveň tržeb a zpeněžení sortimentů dříví za referenční období 2000–2009 ve všech významných (materiálních) ohledech úrovni cen v místě a čase obvyklých.“

V případě zakázky poskytující omezenou jistotu má formulace závěru negativní formu, např.: „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že tvrzení odpovědné strany, že vnitřní kontrolní systém evidence vytěžené dřevní hmoty a obchodní evidence je účinný, není na základě předem stanovených kritérií XYZ ve všech významných (materiálních) ohledech správné“. Významnost (materialita) se odvozuje podle ISA 320 a má značný vliv na plánování rozsahu zakázky, přičemž se jedná o procentní vyjádření hladiny významnosti (materiality). Hodnoty stavů a jevů ležící nad hladinou významnosti (materiality) se

Tab. 1.

Typy ověřovacích zakázek  
Types of assurance engagements

Kritérium/Criterion	Typ ověřovací zakázky/Type of assurance engagements	
Ujištění/Assurance	zakázka poskytující přiměřenou jistotu/ reasonable assurance engagement	zakázka poskytující omezenou jistotu/ limited assurance engagement
Vykazování/Reporting	zakázka prováděná přímo auditorem/ engagement carried out directly by the auditor	na základě prohlášení odpovědné osoby/ on the statement by the responsible person

posuzují jako významné vzhledem ke stanoveným kritériím zakázky. Určení procenta, které se použije na vybraný hospodářský jev nebo veličinu, vyžaduje použití odborného úsudku. V literatuře se uvádí např. 0,5–1,5 % z tržeb, 5–10 % z provozního zisku apod. (SEDLÁČEK 2001).

### Vymezení vztahu časové platnosti metodické podpory

Pro vymezení vztahu časové platnosti metodické podpory je nutné ve zprávě o ověření uvádět prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu s konkrétními standardy ISAE, resp. ISA, které upravují daný předmět zakázky a odkázat se na časovou platnost standardů, jež je vždy uvedena v závěru standardu, viz např. ISAE 3000, s. 18.

## ZÁVĚR

Auditorská činnost a profese obsahuje, vzhledem k dlouhodobému historickému vývoji, vysokou společenskou a hospodářskou odpovědnost, preventivní a poradenský potenciál. Nová strategie EU pro lesy zdůvodňuje význam lesů pro Evropu a potřebu nového strategického rámce pro lesy a lesní hospodářství. Rovněž požaduje vyvinutí vhodného informačního systému pro reakce na všechna zdůvodnění významu a potřeby odpovědného využívání a ochrany lesů v Evropě (COM (2013) 659 final, s. 4). Analogická zdůvodnění a požadavky lze nalézt i na národní, resp. na regionálních úrovních, viz Národní lesnický program II., resp. regionální lesnické programy. Jakýkoli informační systém však vyžaduje vhodný způsob ověření, zda funguje správně a zda realitu zobrazuje pravdivě a věrně. Lze namítat, že takovýto nástroj je k dispozici v auditech systémů certifikace lesů a navazujících systémech ověřování spotřebitelského řetězce dřeva. Ačkoli jsou požadavky na provádění auditů certifikace lesů detailně propracovány a stále se zdokonalují, nepostihují zcela celou šíři informací lesního hospodářství a komplexu navazujících odvětví, zejména pak ekonomických (účetních) informací. Proto je nutné využívat komplexnější, historii ověřenou metodickou bázi a podporu systémů mezinárodních auditorských standardů, mezinárodních standardů pro řízení kvality a mezinárodních standardů pro ověřovací zakázky. Pokud budou oborově specializované ověřovací zakázky v lesním hospodářství prováděny s metodickou podporou a využitím uvedených standardů, budou naplňovány jejich cíle a poslání auditorské profese a také využít jejich potenciál ke zdokonalování lesnické politiky na všech úrovních.

### Poděkování:

Článek vznikl jako závěrečný realizační výstup zakázek smluvního výzkumu 421/9510/SV4120041 a 421/9510/SV4130221.

## LITERATURA

- BISANG K., ZIMMERMANN W. 2006. Key concepts and methods of programme evaluation and conclusions from forestry practice in Switzerland. *Forest Policy and Economics*, 8: 502–511.
- CĂLEAN, BUZGĂU R.C. 2011. The efficiency of internal audit activities in forestry. *Quality – Access to Success*, 12: 1078–1085.
- CFCS 2011a. CFCS 1003:2011. Kritéria a indikátory trvale udržitelného hospodaření v lesích. [online]. Praha, PEFC. [cit. 2014-05-30]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.pefc.cz/images/stories/dokumenty-ke-stazeni/standardy-ceskeho-systemu-certifikace-lesu.html>.
- CFCS 2011b. CFCS 1004:2011. Požadavky na provádění auditů a na akreditaci certifikačních orgánů provádějících certifikaci hospodaření v lesích. [online]. Praha, PEFC. [cit. 2014-05-30].

Dostupné na World Wide Web: <http://www.pefc.cz/images/stories/dokumenty-ke-stazeni/standardy-ceskeho-systemu-certifikace-lesu.html>.

- ČERMÁKOVÁ H. 2013. Komparace zobrazení lesního porostu v podnikovém informačním systému dle právních norem České republiky a dle přístupu Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS. *Zprávy lesnického výzkumu*, 58: 78–84.
- Evropská komise. 2013. Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů; Nová strategie EU v oblasti lesnictví: pro lesy a odvětví založená na lesnictví. [online]. Brusel, COM (2013) 659 final. [cit. 2014-05-30]. Dostupné na World Wide Web: <http://ec.europa.eu/agriculture/forestry/strategy>.
- HNÁTEK J. et al. 2012. Komentované vydání normy ČSN EN ISO 19011:2012. Praha, Česká společnost pro jakost: 90 s.
- KA ČR. 2005. Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000 (účinný pro zprávy o ověření sestavené k 1. lednu 2005 nebo po tomto datu). [online]. Praha, Komora auditorů České republiky. [cit. 2014-05-30]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing>.
- KA ČR. 2009. Mezinárodní auditorský standard ISA 320 (účinný pro auditů účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu). [online]. Praha, Komora auditorů České republiky. [cit. 2014-05-30]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing>.
- KA ČR. 2011. Etický kodex přijatý KA ČR (účinný od 1. 1. 2011). [online]. Praha, Komora auditorů České republiky. [cit. 2014-05-30]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>.
- KUPČÁK V. et al. 2009. Audit hospodaření na lesním majetku ve správě Lesů města Prostějova, s. r. o. Brno, Mendelova univerzita: 84 s.
- SEDLÁČEK J. 2001. *Auditing*. Brno, Masarykova univerzita. 176 s.
- ŠAFAŘÍK D. et al. 2012. Závěrečná zpráva o provedení lesnického a ekonomického auditu na lesních majetcích města Rožnov pod Radhoštěm a společnosti Městské lesy Rožnov, s. r. o. Brno, Mendelova univerzita: 65 s.
- ŠAFAŘÍK D. et al. 2014. Závěrečná zpráva o provedení analytické studie s využitím auditorských postupů na lesním majetku města Mohelnice ve správě společnosti Lesy města Mohelnice, s. r. o. Brno, Mendelova univerzita: 81 s.
- WEISS G. 2000. Evaluation of policy instruments for protective forest management in Austria. *Forest Policy and Economics*, 1: 243–255.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.
- Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon) v platném znění.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů v platném znění.

## METHODOLOGICAL APPROACH TO FORESTRY AUDITS REQUIREMENTS BASED ON STATUTORY AUDITS OF AUDIT REGULATION

### SUMMARY

An audit aims at generally expressing the opinion of an independent, qualified entity on the trustworthiness of certain reporting states and phenomena of a mostly economic character, with a primary objective of increasing the trustworthiness of the information concerning these states and phenomena. Derivative objectives lie in moral and preventive action to allay any potential errors or fraud, as well as consultancy. In the forest management context, audit is a sector-specific activity. In addition to the statutory audit, forest assets with various ownership structures may need broader, more comprehensive verification and evaluation of the state of the forest and its development, as well as of related economic phenomena and circumstances. In forest management, audits are focused on specified management areas and levels, economic record keeping and reporting with the necessary respect for and consideration of the characteristics of forestry and forest production.

The paper aims to refine the methodological approach to comprehensive forest audits consisting of assurance engagements in forestry based upon the requirements placed in statutory audit regulations and the identification of specific auditor risks to determine requirements placed upon audit performance. Input materials for the analysis consist of the Code of Ethics for Auditors and Accounting Experts and the New EU Forest Strategy: for Forests and Forest-Based Sectors. Further, legislative regulations, international standards, technical documents and audit norms were used, along with quality management documents and assurance engagements.

The simple comparison method was selected for the analysis of requirements placed by the defined materials and those placed upon forestry audits. The method consists of four basic techniques – definition of the forestry audit object, identification of auditor risk and methodological support, selecting the type of order and defining the temporal validity of the methodological support relationship. Definition of the comparison object must designate whether a forestry audit and/or assurance engagement is involved. Under the International Standard for Assurance Engagements (ISAE), an assurance engagement consists of performance provided by an auditor, accounting expert or an invited expert who does not constitute an audit of a financial statement or review of historical financial information. In addition, the objective of the comparison must be determined or auditor risk identified. Generally, auditor risk consists of three components (see Fig. 1). This is the risk of loss of reputation, order risk and the risk of client dissatisfaction. The existence or non-existence of the forest asset management concept may be designated as the key risk in forestry assurance engagement. A type of order (see Tab. 1) must be selected at the time conditions are negotiated and before the order object evaluation or valuation criteria are set. The setup of criteria and conclusions indicated in the evaluation report differ based upon whether an order providing reasonable assurance or an order providing limited assurance is involved. The assurance criterion is not always decisive (ISAE 3000, pp. 13–16). To define the methodological support time validity relationship, the review report must indicate whether the order was carried out in accordance with the particular ISAEs or International Standards on Auditing, which govern the specific subject of the order and refer to the time validity of the standards, always indicated in the conclusion of the standard, see e.g., ISAE 3000 (pp. 18). To conclude, although the requirements for forest certification audits are prepared in great detail, they do not cover the entire scope of forestry information, including follow-up information of a mostly economic/accounting character. For this reason a more comprehensive, historically verified methodological basis must be employed, which uses international audit standards, quality management international standards and international standards for assurance engagements as described in this paper.